Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 33529 du rôle
Inscrit le 28 octobre 2012

Audience publique du 22 octobre 2014

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33529 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 28 octobre 2013 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 8 en date du 22 août 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 janvier 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 févier 2014 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 mars 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 1er octobre 2014.

Par un courrier du 5 septembre 2007, Monsieur ... fut licencié avec effet immédiat par ses employeurs la ... S.A. avec siège au Luxembourg et la ... avec siège à Francfort.

Par un jugement du 30 juin 2009, le tribunal du travail de Luxembourg déclara ce licenciement comme étant abusif.

Les employeurs de Monsieur ... interjetèrent appel contre ce jugement le 28 août 2009.

En vertu d'une transaction extrajudiciaire signée en date du 13 septembre 2010 entre Monsieur ... et les sociétés ... S.A. et ..., Monsieur ... se vit accorder la somme de … euros.

Suivant une décision du préposé du bureau … de l'administration des Contributions directes du 24 décembre 2010, un montant de … euros fut déclaré exempt d'impôts sur le fondement de l'article 115, alinéa 9 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR ».

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu visant l'année 2010, Monsieur ... demanda à ce que la somme précitée lui accordée en vertu de la transaction soit ventilée comme suit : un montant de … euros qui serait à retenir comme étant complètement exempt d'impôt en vertu de l'article 115, alinéa 9 a) LIR, comme étant à considérer comme une indemnité de départ légale au sens de l'article L.124-7 du Code du travail ; un montant de … euros qui serait à déclarer exempt d'impôts sur le fondement de l'article 115, alinéa 9 c) LIR tel que retenu par le préposé du bureau RTS ; un montant de … euros qui serait à imposer en tant que revenu ordinaire puisqu'il s'agirait de salaires auxquels il aurait eu droit entre le 6 septembre 2007 et le 31 décembre 2007 ; un montant de … euros qui serait à imposer comme revenu extraordinaire sur le fondement de l'article 131, alinéa 1 b) LIR combiné avec l'article 132, alinéa 1er n° 4 LIR, au motif qu'il s'agirait d'une indemnisation pour ses prétentions à un salaire pour la période du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2011, et enfin un montant de … euros qui serait à déclarer exempt d'impôt en tant qu'indemnité pour préjudice moral subi suite à son licenciement.

Par un courrier du 21 mars 2012, le préposé du bureau d'imposition … de l'Administration des Contributions directes, informa Monsieur ... que le bureau allait s'écarter de sa déclaration sur les points suivants :

« Gemäss Ihrem Schreiben vom 12.10.2011 möchte ich Ihnen folgende Aenderungen der Besteuerungsgrundlagen mitteilen was Ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betreffen laut Paragraph 205 der Abgabenordnung.

- *Die Abgangsentschädigung von ... euro entspricht nicht dem Artikel 115 Absatz 9 Punkt a da es sich um eine Abfindung mit gegenseitigem Einverständnis handelt (indemnité transactionnelle lors du licencement pour motif grave) und nicht um eine Abfindung (Abgangsentschädigung), die der Arbeitgeber bei einer Kündigung dem Arbeitnehmer zahlt (le paiement d'une indemnité de départ légale n'est pas due lors d'un licenciement sans préavis pour faute grave selon l'article 115 no 9 point a.)*

- *Die Abfindung von ... entspricht dem Artikel 115 Absatz 9 Punkt c.*

- *Die Entschädigungen von insgesamt ... euro entsprechen nicht den Bestimmungen des Artikels 131 LIR resp. des Artikels 132 LIR.*
- *Der Entschädigung von ... als Schmerzensgeld wegen fristloser Kündigung kann ebenfalls nicht stattgegeben werden, da es sich insgesamt um eine Abfindung mit gegenseitigem Einverständnis handelt*

Die Besteuerungsgrundlagen werden wie folgt geändert:

• *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: ……………...*

%Befreiungen: % ...

%Werbungskosten :Anwaltskosten : % ...

(die Kosten der Jahre 2008 und 2009 sind in den Jahren 2008+2009 bezahlt worden laut Aufstellung)

(der Betrag von ... wurde 2007 abgezogen)

%Fahrtkosten % ...

...

Bitte schicken Sie uns einen Beleg für die Cotisation payée à titre personnel (…)

+ einen Beleg für die cotisation payée à titre obligatoire (…)

Danke. Bitte die Belege bis zum 2.4.2012 einreichen. ».

En date du 22 août 2012, le bureau d'imposition …, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010, ci-après désigné par « le bulletin », en imposant le demandeur suivant les indications contenues dans le courrier précité du 21 mars 2012.

Contre ce bulletin, Monsieur ... introduisit par un courrier du 10 octobre 2012 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

A défaut de réponse du directeur, Monsieur ... a fait introduire par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 octobre 2013, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre le bulletin. Ledit recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur se prévaut de prime abord de l'application de l'article 115, alinéa 9 a) LIR et soutient que ce serait à tort que le montant de … euros qui lui aurait été attribué en application de l'article L.124-7 du Code du travail n'aurait pas été exonéré d'impôts, puisque ce montant correspondrait à une indemnité de départ légale et non pas à une indemnité transactionnelle tel que retenu par le bureau d'imposition. Cette exonération s'ajouterait à l'exonération partielle plafonnée à 12 fois le salaire social mensuel minimum pour travailleur non qualifié se rattachant à l'indemnité transactionnelle telle que prévue par l'article 115, alinéa 9 c) LIR.

L'Etat répond qu'en application des dispositions de l'article L.124-7 et L.124-10 du Code du travail, uniquement un salarié licencié pour un motif autre qu'un motif grave aurait droit à une indemnité de départ légale au sens de l'article L.124-7 du Code du travail.

Or, en l'espèce, l'employeur aurait interjeté appel contre le jugement du tribunal du travail ayant déclaré le licenciement abusif et la transaction signée entre parties préciserait expressément qu'il n'y aurait ni de la part de l'employeur, ni de la part du demandeur, une reconnaissance de culpabilité.

S'y ajouterait que l'indemnité aurait été fixée dans le cadre d'une transaction et d'un commun accord entre les parties.

Or, l'article 115, alinéa 9 a) LIR admettrait l'exemption de l'indemnité de départ uniquement lorsqu'elle est prévue par la législation sur le contrat de travail ou contenue dans une convention collective de travail.

En l'espèce, ces conditions ne seraient pas remplies puisque l'indemnité aurait été fixée d'un commun accord entre parties et versée de manière solidaire par les deux employeurs.

Le demandeur réplique en donnant à considérer que la transaction conclue entre parties prévoirait le versement d'une indemnité conformément à l'article L.124-7 du Code du travail et que le fait de mentionner cette disposition permettrait de déduire qu'il s'agit d'une indemnité prévue par la législation, d'autant plus que la transaction ferait la distinction entre une indemnité légale de licenciement en son article 2 et une indemnité transactionnelle en son article 3.

S'y ajouterait, qu'il ne ressortirait pas du dossier qu'un motif grave ait pu lui être imputé, ce qui rendrait l'article L.124-7 du Code du travail applicable.

Il s'ensuivrait que l'argumentation de la partie étatique, que l'absence d'une reconnaissance de culpabilité de l'employeur et la conclusion d'une convention entre parties feraient de l'indemnité en question une indemnité transactionnelle rendant l'article 115, alinéa 9 a) LIR inapplicable, ne serait pas fondée.

Aux termes de l'article 115, alinéa 9 LIR « *Sont exempts de l'impôt sur le revenu* […]

9 a) l'indemnité de départ prévue par la législation sur le contrat de travail ou celle convenue dans une convention collective de travail,

b) l'indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail fixée par la juridiction du travail,

c) l'indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail fixée par une transaction,

d) l'indemnité bénévole de licenciement allouée en cas de résiliation du contrat de travail par le travailleur ou par accord bilatéral des parties.

Les montants visés sous b), c) et d) sont exemptés au total jusqu'à concurrence d'un montant qui s'élève à douze fois le salaire social mensuel minimum pour travailleurs non qualifiés, le salaire social mensuel minimum à prendre en considération étant celui applicable au 1er janvier de l'année d'imposition; en cas de fractionnement de l'indemnité sur plusieurs années, le salaire social mensuel minimum est celui applicable au 1er janvier de l'année d'imposition du premier versement de ladite indemnité. […] »

Sont dès lors plus particulièrement exempts d'impôt l'indemnité de départ prévue par la législation sur le contrat de travail ou celle convenue dans une convention collective de travail.

Aux termes de l'article L.124-7 du Code du travail « *(1) Le salarié lié par un contrat de travail à durée indéterminée qui est licencié par l'employeur, sans que ce dernier y soit autorisé par l'article L.124-10, a droit une indemnité de départ après une ancienneté de services continus de cinq ans au moins auprès du même employeur, lorsqu'il ne peut faire valoir des droits à une pension de vieillesse normale* […] », étant précisé que l'article L.124-10 du Code du travail auquel renvoie l'article L.124-7 du Code du travail, prévoit la possibilité pour une partie de résilier le contrat de travail sans préavis pour des motifs graves procédant du fait ou de la faute de l'autre partie et prévoit expressément que dans cette hypothèse le salarié n'a pas droit à l'indemnité de départ prévue à l'article L.124-7 du Code du travail.

Aux termes de la convention transactionnelle signée le 13 septembre 2010 et plus particulièrement de son article 2, le demandeur s'est vu allouer par ses anciens employeurs un montant de … euros que les parties ont qualifié de « *gesetzliche Abgangsentschädigung gemäss Artikel L.124-7 des Arbeitsgesetztbuches* ».

Se pose la question de savoir si la somme payée en l'espèce correspond à une indemnité de départ au sens de l'article L.124-7 du Code du travail.

Le tribunal est de prime abord amené à retenir que la seule circonstance que les parties se sont référées dans l'article 2 de la transaction à l'article L.124-7 du Code du travail est insuffisante pour que la qualification d'indemnité de départ légale puisse être retenue. En effet, il appartient au tribunal de qualifier, à l'instar de l'administration fiscale, et le cas échéant de requalifier, la nature des sommes perçues par le demandeur en évaluant les circonstances de l'espèce, indépendamment des termes choisis par les signataires de la transaction. A cet égard, force est de constater que pour qu'une indemnité puisse être qualifiée d'indemnité de départ légale au sens de l'article L.124-7 du Code du travail, elle doit être accordée dans les conditions telles qu'inscrites à l'article L.124-7 du Code du travail, sans qu'on puisse faire dépendre l'application de l'article 115, alinéa 9 a) LIR de la qualification donnée par les parties à un paiement. Cette démarche conduirait en effet à admettre l'application de l'exonération y prévue à des situations non envisagées par le législateur.

Le tribunal relève d'autre part que la circonstance que l'indemnité a été prévue dans une transaction n'empêche pas *ipso facto* l'application de l'article 115, alinéa 9 a) LIR, mais il convient d'examiner si cette indemnité est à qualifier d'indemnité de départ prévue par la législation sur le contrat de travail.

Il convient dès lors d'examiner si l'indemnité payée en l'espèce correspond, par sa nature, à une indemnité de départ prévue par la loi, étant précisé que l'examen si elle correspond à une indemnité prévue par une convention collective n'est pas requis, une telle qualification n'étant pas alléguée en l'espèce.

Le demandeur a été licencié par ses employeurs avec effet immédiat en date du 5 septembre 2007, partant par un licenciement au sens de l'article L.124-10 du Code du travail, hypothèse dans laquelle une indemnité de départ n'est, sauf licenciement abusif, pas due.

Force est cependant de constater que le tribunal du travail a, par un jugement du 30 juin 2009, déclaré abusif ce licenciement, de sorte qu'il découle de ce jugement, que les employeurs n'étaient pas dans la situation où ils étaient autorisés à résilier le contrat de travail avec effet immédiat conformément à l'article L.124-10 du Code du travail.

Il est vrai qu'il se dégage des explications concordantes des parties que les anciens employeurs du demandeur ont interjeté appel contre ce jugement et que la transaction précitée a été convenue entre parties avant que la Cour d'appel n'ait rendu son arrêt, et que, partant, au moment de la conclusion de la transaction, le jugement ayant déclaré abusif le licenciement n'avait pas acquis autorité de chose jugée.

Il est encore vrai qu'il se dégage des termes de la transaction que celle-ci a été conclue sans reconnaissance de culpabilité (« *ohne dass hiermit in irgend welcher Form ein Schuldanerkenntnis oder – eingeständnis verbunden sein könnte* »).

Or, le tribunal relève qu'en vertu de l'article 13 de la transaction, l'employeur a renoncé à l'appel, de sorte que par l'effet de cette renonciation, le jugement de première instance ayant déclaré abusif le licenciement est devenu définitif.

Si encore, en vertu de l'article 13 de la transaction, le demandeur a aussi renoncé à ses recours, une telle renonciation ne peut cependant plus faire disparaître un jugement d'ores et déjà rendu.

Au vu de la qualification du licenciement comme étant abusif par le tribunal du travail, le demandeur avait légalement droit au paiement d'une indemnité de départ dans les conditions de l'article L.124-7 du Code du travail, de sorte que c'est à tort que le bureau d'imposition a refusé l'application de l'exemption prévue à l'article 115, alinéa 9 a) LIR. Néanmoins, le tribunal relève que l'exemption de l'indemnité de départ ne peut être accordée que dans les limites prévues par la loi, étant donné que l'article 115, alinéa 9 a) LIR ne permet l'exemption que pour « *l'indemnité de départ prévue par la législation sur le contrat de travail* », mais ne vise pas des paiements volontairement accordés par l'employeur au-delà des limites de l'indemnité légale, même si les parties ont qualifié ce paiement d'indemnité de départ.

Il s'ensuit que le bulletin est à réformer en ce sens que l'indemnité prévue à l'article 2 de la transaction est exempte d'impôts conformément à l'article 115, alinéa 9 a) LIR, mais uniquement à concurrence du montant légalement dû et que le dossier est renvoyé au bureau d'imposition afin de procéder au calcul du montant exempt d'impôts suivant les principes retenus ci-avant.

Le demandeur soutient ensuite qu'un montant de … euros, qu'il déclare correspondre aux salaires courant de 2008 à 2011, devrait être qualifié de revenu extraordinaire au sens de l'article 132 (1) n° 4 LIR qui renvoie à l'article 131 (1) b) LIR. A cet égard, il se réfère au projet de loi n° 571 portant réforme de l'impôt sur le revenu et souligne que la somme litigieuse lui aurait été versée en une fois et correspondrait au salaire qu'il aurait dû percevoir en raison de son contrat de travail à durée déterminée pendant la période courant du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2011 et correspondrait à des dédits alloués pour non-exercice d'une activité. La somme en question lui aurait été versée à titre de salaires non perçus puisque lui-même n'aurait pas eu l'intention de mettre fin à son contrat de travail. La somme litigieuse serait partant à imposer suivant les dispositions de l'article 131, alinéa 1. b) LIR.

D'autre part, le demandeur soutient qu'un montant de … euros perçu par lui devrait être qualifié d'indemnité versée en réparation du préjudice moral subi en raison de son licenciement abusif et serait ainsi exempt d'impôts.

A cet égard, il soutient qu'en vertu de l'article 7 LIR, seuls les revenus visés à l'article 10 LIR seraient soumis à l'impôt sur le revenu, tandis qu'une indemnité perçue pour réparation d'un préjudice moral ne rentrerait dans aucune des sept premières catégories de revenus visées à l'article 10 LIR, ni dans les catégories des revenus divers telles que définies par l'article 99 LIR.

Cette position serait confirmée par la jurisprudence, et plus particulièrement par un jugement du tribunal administratif du 18 mai 1998, n° 10320 du rôle.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de cette argumentation et fait en substance valoir qu'une indemnité transactionnelle d'un montant de … euros aurait été prévue en vertu de l'article 3 de la transaction, que ce montant n'aurait pas été ventilé et qu'il ne serait pas précisé que tout ou partie de cette somme serait payée pour perte de revenus ou afin de réparer un préjudice moral. En invoquant l'article 11 de la transaction, la parte étatique soutient que l'indemnité globale versée aurait comme seul et unique but de prévenir toute contestation de la part du demandeur en relation avec l'exécution et la résiliation du contrat de travail et que l'article 11 exclurait toute revendication relative au salaire ou à une indemnité pour dommage moral pouvant résulter de l'exécution ou de la résiliation du contrat de travail.

S'agissant de la qualification préconisée par le demandeur d'une partie de l'indemnité comme dédit pour le non-exercice d'une activité, le délégué du gouvernement se réfère à diverses récentes jurisprudences du tribunal administratif.

Le délégué du gouvernement conclut que le demandeur resterait en défaut d'établir tant le principe du paiement d'un dédit pour non-exercice d'une activité, que l'existence d'une relation économique réelle entre le montant de … euros et des recettes que le dédit serait censé remplacer.

Par rapport à l'argumentation fondée sur l'existence d'une indemnité pour dommage moral, il fait valoir que le demandeur resterait pareillement en défaut de rapporter la preuve tant du paiement d'une telle indemnité que de l'existence et de la gravité du dommage moral prétendument subi.

A titre complémentaire, le délégué du gouvernement soulève la question du bien-fondé de l'exemption reconnue au titre de l'article 115, alinéa 9 c) LIR pour un montant de … euros. Se poserait, d'après le délégué du gouvernement, la question de savoir si une indemnité transactionnelle peut être considérée comme bénévole si elle est versée dans des circonstances telles que celles de l'espèce, c'est-à-dire dans le but de mettre fin à un litige pendant entre parties. Dans la négative, le délégué du gouvernement soutient que l'intégralité de ce montant devrait être imposé au taux plein. A cet égard, il donne encore à considérer qu'aucune indemnité pour résiliation abusive du contrat de travail n'aurait été fixée dans la transaction, qui invoquerait seulement l'indemnité légale sur base de l'article L.124-7 du Code du travail, due lorsqu'il n'y a pas de résiliation pour motif grave. Or, il n'y aurait eu aucune reconnaissance de culpabilité de l'employeur en ce qui concerne le caractère abusif du licenciement avec effet immédiat.

Le demandeur fait valoir que s'il est certes vrai que suivant la transaction une indemnité aurait été payée en un seul bloc, il n'en demeurerait pas moins qu'elle viserait différents chefs.

S'agissant de la référence faite à l'article 11 de la transaction par la partie étatique, le demandeur donne à considérer que cette disposition aurait pour but uniquement d'éviter toute contestation postérieure et imposerait ainsi aux parties de ne plus saisir la juridiction compétente pour résoudre leur litige, mais qu'il ne serait pas possible d'en déduire que la transaction n'ait pas été conclue pour réparer le préjudice qu'il aurait subi, respectivement d'exclure une ventilation de l'indemnité.

Quant à l'application des articles 131 et 132 LIR, le demandeur fait valoir que dans les affaires ayant donné lieu aux jurisprudences invoquées par la partie étatique, l'indemnité transactionnelle aurait été conclue dans le cadre d'une résiliation d'un commun accord du contrat de travail et que le critère de la volonté du contribuable « *d'entrer en possession des revenus remplacés par l'indemnité* » aurait manqué. Or, tel ne serait pas le cas en l'espèce puisqu'il aurait accepté une transaction suite au licenciement intervenu abusivement et après qu'une procédure judiciaire ait été engagée. Il ajoute qu'étant donné qu'il n'aurait eu aucune volonté de rompre les relations de travail, il aurait pu s'attendre à percevoir son salaire jusqu'au 31 décembre 2011, durée pour laquelle il se serait engagé à l'égard de son employeur.

Par ailleurs, une jurisprudence du tribunal administratif invoquée par la partie étatique aurait été réformée en instance d'appel, puisque dans cette espèce la Cour aurait retenu que le montant alloué couvrirait des salaires que l'intéressé aurait dû percevoir jusqu'à sa retraite vu son âge.

Il précise que le montant de … euros aurait été calculé en l'espèce suivant les considérations suivantes : son salaire annuel de base se serait élevé au montant de … euros et aurait été indexé chaque année. Ainsi, la somme des salaires qu'il aurait dû percevoir pour les années 2008 à 2011 aurait été de … euros. Aux salaires indexés s'ajouteraient des bonus qu'il

aurait perçus chaque année et qui auraient été, au vu des circonstances économiques de l'époque, fixés raisonnablement à un montant de … euros par un, en précisant que ces bonus auraient été calculés sur base de ses performances et sur base des bénéfices de ses employeurs. Il aurait dès lors dû percevoir le montant de … euros (et non pas … euros tel qu'affirmé par erreur dans la requête introductive d'instance). Ce montant serait représentatif de la somme des salaires qu'il aurait dû percevoir pendant la période courant du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2011, échéance de son contrat de travail, de sorte qu'il conviendrait d'appliquer à ce montant la qualification de dédit au sens de l'article 11 LIR, et qu'il s'agirait d'un revenu extraordinaire imposable en tant que tel.

S'agissant de la qualification d'indemnité réparatrice d'un préjudice moral, le demandeur fait valoir par rapport aux contestations de la partie étatique d'un défaut de preuve de l'existence et de la gravité du dommage subi, que le salarié qui est licencié abusivement et qui perd son emploi subirait un préjudice moral suivant la jurisprudence constante en la matière. Parmi les critères à prendre en considération pour déterminer le préjudice subi, il conviendrait notamment de prendre en compte l'ancienneté du salarié, son âge et la possibilité de retrouver un emploi. Même si dans la transaction il était précisé qu'aucune culpabilité de part et d'autre est reconnue, il n'en resterait pas moins que le fait de prévoir une indemnité conformément à l'article L.124-7 du Code du travail attesterait d'un caractère fautif de la rupture du contrat de travail par l'employeur, de sorte que ce serait à juste titre qu'il argumenterait qu'un montant de … euros représenterait la réparation d'un préjudice moral subi par lui du fait du licenciement.

Par rapport aux contestations de la partie étatique sur l'exonération d'ores et déjà accordée par le bureau d'imposition sur le fondement de l'article 115, alinéa 9 c) LIR, le demandeur donne à considérer que du moment que la transaction fait état de l'article L.124-7 du Code du travail, le caractère abusif du licenciement serait démontré puisqu'une telle indemnité ne serait due que si le licenciement est intervenu du fait de l'employeur qui ne peut démontrer une faute grave dans le chef du salarié.

Dans son mémoire en duplique, la partie étatique fait valoir que le dédit au sens de l'article 11, alinéa 2 LIR serait destiné à compenser le dommage découlant de la non-perception des revenus qu'aurait produit dans le futur l'activité à l'abandon ou au non-exercice de laquelle le contribuable s'est engagé pour le futur. Le non-exercice d'une activité en tant que cause à la base de l'allocation du dédit pourrait résulter tant la renonciation à exercer durant un certain temps une activité déjà exercée que de la renonciation à entamer dans le futur une activité même non encore exercée jusque lors. Le délégué du gouvernement fait valoir qu'à supposer qu'une ventilation du montant global était admise, l'objectif du paiement du montant litigieux ne serait pas celui de compenser l'abandon ou le non-exercice par le demandeur de son activité ou de compenser une renonciation à l'exercice d'une activité auprès d'un autre employeur, de sorte que l'indemnité ne pourrait en aucun cas constituer un dédit au sens de l'article 11, alinéa 2 LIR.

Dans ce contexte, le délégué du gouvernement fait encore état de l'article 95 LIR et soutient que l'indemnité en cause correspondrait plutôt à un rappel de salaire non payé ou à une indemnité de congédiement versée après la cessation du contrat de travail et figurerait ainsi parmi les recettes dans le cadre de la catégorie des revenus salariés, ce qui impliquerait qu'elle ne pourrait pas non plus être considérée comme représentant une indemnité destinée à se substituer à une recette de la catégorie des revenus salariés conformément à l'article 11, alinéa 1 LIR.

L'article 132 (1), alinéa 4 LIR qualifie de revenus extraordinaires imposables par application de l'article 131 (1) b) LIR « *les indemnités et dédits visés respectivement aux numéros 1 et 2 de l'article 11 dans la mesure où ils remplacent des revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition* ».

Les alinéas 1 et 2 de l'article 11 LIR, auxquels renvoie l'article 132 (1), alinéa 4 LIR, définissent les notions d'« indemnités » et de « dédits » comme « *1. les indemnités et avantages accordés pour perte ou en lieu et place de recettes, à condition qu'il s'agisse de recettes qui, en cas de réalisation, auraient fait partie d'un revenu net passible de l'impôt* […] *2. le dédit alloué pour l'abandon ou le non-exercice d'une activité, ainsi que pour l'abandon d'une participation au bénéfice ou de la perspective de pareille participation, à condition qu'en cas de réalisation les recettes provenant de l'activité ou de la participation eussent fait partie d'un revenu net passible de l'impôt* ».

Il résulte de l'économie des articles 11, alinéas 1 et 2, et 132 (1) 4 LIR que tant l'indemnité au sens de l'article 11, alinéa 1 LIR, que le dédit au sens de l'article 11, alinéa 2 LIR constituent une recette de substitution versée en remplacement d'autres recettes.

En l'espèce, le demandeur se prévaut exclusivement de l'article 11, alinéa 2 LIR, en soutenant que l'indemnité payée serait à considérer comme un dédit alloué pour l'abandon ou non-exercice d'une activité, de sorte que l'examen des conditions de l'article 11, alinéa 1 LIR devient surabondant.

Le dédit au sens de l'article 11, alinéa 2 LIR est destiné à compenser le dommage découlant de la non-perception des revenus qu'aurait produits dans le futur l'activité à l'abandon ou au non-exercice de laquelle le contribuable s'est engagé pour le futur, de manière à compenser des «*pertes de recettes essuyées par la suppression de certaines sources de revenus* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, commentaire des articles, doc. parl. 5714, ad article 14, p. 12) et à présenter ainsi un certain caractère indemnitaire.

Le non-exercice d'une activité en tant que cause à la base de l'allocation du dédit peut viser tant la renonciation à exercer durant un certain temps une activité déjà exercée que la renonciation à entamer dans le futur une activité même non encore exercée jusque lors (cf. … : EStG-Kommentar, § 24, Anm. 50, renvoyant à BFH 23 janvier 2001, XI R 7/00, BStBl. II 2001, 541).

La somme litigieuse a été payée au demandeur sur base de l'article 3 de la transaction, en vertu duquel :

« *Zusätzlich zur der Zahlung gemäß Artikel 2 und in Erfüllung aller Ansprüche die der Arbeitnehmer in seinen Klagen gegen die Arbeitgeber geltend gemacht hat, mit Ausnahme der Ansprüche im Rahmen der Betriebsrente, der Übergangsreglung sowie der Zusatzversicherung, zahlen die Arbeitgeber dem Arbeitnehmer solidarisch einen einmaligen Pauschalbetrag von brutto ... Euro (... Euro).* »

En vertu de l'article 11, paragraphe 3 de la transaction, le demandeur a renoncé à toutes revendications à l'égard de ses employeurs découlant de ses activités pour ceux-ci, qu'elles découlent des dispositions du Code du travail, du contrat de travail ou encore de la résiliation de celui-ci, telles que des revendications de salaire, de cotisations sociales, tantièmes, gratifications ou primes, indemnités pour congé non pris, remboursement de frais, voiture de service, assurance, indemnité pour préjudice matériel ou moral en relation avec le licenciement, etc. L'article 3 de la transaction précise encore que la somme forfaitaire unique payée au bénéfice du demandeur est payée en considération des revendications formulées par celui-ci dans ses recours contre ses employeurs devant le tribunal du travail.

Au regard de ces dispositions de la transaction, il y a lieu d'admettre que la somme payée en vertu de l'article 3 de la transaction doit être considérée comme incluant en une somme unique et globale toutes sortes de revendications susceptibles d'être formulées ou d'ores et déjà formulées par le demandeur en relation avec l'exécution, respectivement la résiliation de son contrat de travail et de la renonciation aux recours qu'il a introduit contre ses employeurs devant les juridictions du travail et qui, au moment de la signature de la transaction, étaient pendants devant la Cour d'appel.

Dès lors, et contrairement à ce qui est soutenu par le demandeur, la transaction ne contient aucune justification de son approche tendant à ventiler la somme payée en vertu de l'article 3 de la transaction en une partie susceptible de le compenser pour la renonciation à son activité et en une partie l'indemnisant pour un préjudice moral.

Il s'ensuit que l'argumentation du demandeur suivant laquelle une partie de cette somme serait destinée à réparer un préjudice moral subi du fait du licenciement est à rejeter, aucun élément du dossier ne permettant de retenir une telle interprétation de la volonté des parties. Il s'ensuit qu'il devient surabondant d'examiner plus en avant les développements du demandeur s'agissant du traitement fiscal d'une indemnité réparatrice d'un préjudice moral causé par un licenciement.

L'indemnité litigieuse ou une partie de cette indemnité n'est pas non plus à considérer comme un dédit alloué pour l'abandon ou le non-exercice par le demandeur d'une activité au sens de l'alinéa 2 de l'article 11 LIR. En effet, il se dégage du libellé de la transaction que les parties ont expressément convenu le paiement d'une somme forfaitaire unique (« *einmaliger Pauschalbetrag* »), sans que la transaction ne spécifie que la somme en question se rapporte en réalité à une période postérieure à la fin de la cassation du contrat de travail par l'effet du licenciement avec effet immédiat et soit destinée à compenser un abandon ou le non-exercice de son activité consenti par le demandeur. L'objectif du paiement de l'indemnité litigieuse n'est dès lors pas celui de compenser l'abandon ou le non-exercice de son activité par le demandeur, étant relevé que la relation de travail a été définitivement rompue à l'initiative de l'employeur à travers le licenciement, ni d'ailleurs de compenser la renonciation à l'exercice d'une activité auprès d'un autre employeur, mais a pour objet de mettre fin à une contestation judiciaire de la régularité et du bien-fondé du licenciement du demandeur. Dans ces conditions, la qualification de dédit au sens de l'article 11, alinéa 2 LIR ne saurait être retenue.

Il convient encore de relever l'article 95 (1) LIR, en vertu duquel « *Sont considérés comme revenus d'une occupation salariée : 1. les émoluments et avantages obtenus en vertu*

d'une occupation dépendante […] *avant la cessation définitive de cette occupation ; 2. les allocations obtenues après ladite cessation par rappel d'appointements ou de salaires ou à titre d'indemnités de congédiement* », et qui mentionne ainsi expressément les indemnités de congédiement parmi les revenus d'une occupation salariée.

Dans la mesure où, tel que cela a été retenu ci-avant, l'indemnité litigieuse a été accordée à titre de paiement unique forfaitaire, en contrepartie de la renonciation par le demandeur à son droit de contester le bien-fondé ou la régularité du licenciement, sans qu'il ne se dégage des éléments du dossier que l'indemnité litigieuse est destinée à compenser des pertes de salaire pendant une période bien déterminée ultérieure au licenciement, la somme litigieuse constitue une indemnité de congédiement sans pouvoir être qualifiée d'indemnité pour perte ou en lieu et place de recettes au sens de l'alinéa 1er de l'article 11 LIR et partant de revenu extraordinaire.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le demandeur n'a pas établi que la somme touchée par lui en vertu de l'article 3 de la convention transactionnelle rentre dans la catégorie des dédit visé à l'article 11, alinéa 2 LIR auquel renvoie l'article 132 (4) LIR, de sorte que le moyen afférent est à rejeter comme étant non fondé.

S'agissant de l'argumentation de la partie étatique tendant à remettre en cause l'exonération d'ores et déjà accordée au demandeur au titre de l'article 115, numéro 9 c) LIR, celle-ci ne saurait être prise en compte par le tribunal et conduire à une modification de l'imposition sur ce point, étant donné que contrairement au directeur, qui procède en vertu des articles 243 (1) AO et 244 AO à un réexamen global de l'imposition susceptible de conduire à une imposition *in pejus*, le tribunal ne dispose pas d'un tel pouvoir de modifier l'imposition *in pejus,* ceci au regard des dispositions de l'article 97, (3), point 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisations des juridictions de l'ordre administratif, en vertu duquel, « *8) Les §§243 et 244 sont inapplicables au tribunal administratif et à la Cour administrative.* »

Enfin, le demandeur entend déduire des frais d'avocat payés en 2008 et en 2009 en tant que frais d'obtention, en invoquant l'article 105 (1) LIR. Il souligne qu'il aurait eu recours à un avocat dans le but d'obtenir des revenus provenant d'une activité salariée prévus par son contrat de travail et que s'il n'avait pas fait l'objet d'un licenciement abusif de la part de ses employeurs, il n'aurait pas eu besoin de faire face à de tels frais d'avocat, de sorte que l'existence d'un lien de cause à effet entre les dépenses effectuées et les recettes à naître serait incontestable.

Le délégué du gouvernement fait valoir que les frais d'avocat payés en 2010, à hauteur de … euros, auraient été déduits en tant que frais d'obtention par le bureau d'imposition. En revanche, les montants payés en 2007 et 2009 n'auraient pas été admis dans le cadre de l'imposition des revenus de l'année 2010 sur le fondement de l'article 108 LIR.

Le demandeur réplique que dans la mesure où il n'aurait pas perçu de revenus en 2009, il lui aurait été impossible de déduire des frais d'avocat en question et ce serait pour cette raison qu'il conviendrait d'accepter la déduction les frais d'avocat pour 2008 et 2009 en tant que frais d'obtention conformément à l'article 105 (1) LIR.

En vertu de l'article 105 LIR « *(1) Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes.* […]

(4) Les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. Ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables et ne sont pas la contrepartie de revenus exemptés d'après l'article 115. […] »

En vertu de l'article 108 LIR, invoqué par la partie étatique, « *(1) Les recettes et les frais d'obtention qui entrent en ligne de compte pour la détermination des revenus nets visés aux numéros 4 à 8 de l'article 10, les dépenses spéciales visées à l'article 109, alinéa 1er , numéros 1, 1a, 2 et 3 et les charges extraordinaires visées aux articles 127 et 127bis sont à prendre en considération de la façon suivante :*

1. *Les recettes sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont mises à la disposition du contribuable. Toutefois, lorsque des recettes à caractère périodique sont mises à la disposition du contribuable peu de temps avant le début ou peu de temps après la fin de l'année à laquelle elles se rapportent du point de vue économique, elles sont à attribuer à cette année.*
2. *Les dépenses sont à prendre en considération pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont faites. Quant aux dépenses à caractère périodique, il est à procéder comme pour les recettes périodiques.* […] »

Il suit de cette disposition que les frais que le demandeur entend déduire de ses revenus à titre de frais d'obtention ne peuvent être pris en considération que pour l'année d'imposition au cours de laquelle ces dépenses ont été faites et non pas pour d'autres années d'imposition.

Or, en l'espèce il n'est pas contesté que les frais d'avocat litigieux ont été exposés au cours des années 2008 et 2009, soit durant des années antérieures à l'année d'imposition 2010 au cours laquelle le demandeur entend faire valoir les frais afférents.

Au regard du principe se dégageant des dispositions de l'article 108 LIR, le demandeur n'est partant pas fondé à faire état de frais d'avocat payés au courant des années 2008 et 2009 à titre de frais d'obtention en relation avec des revenus de l'année 2010. La circonstance qu'il n'a, le cas échéant, pas perçu de revenu en 2009 est sans incidence à cet égard.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours n'est fondé en aucun de ses moyens et partant à rejeter.

Eu égard à l'issue du litige, le tribunal fait masse des frais et les impose pour deux tiers au demandeur, et pour un tiers à l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, réforme le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 émis le 22 août 2012 en ce sens que l'indemnité prévue à l'article 2 de la transaction est exempte d'impôts conformément à l'article 115, alinéa 9 a) LIR, à concurrence du montant légalement dû, et renvoie le dossier au bureau d'imposition afin de procéder au calcul du montant exempt d'impôts suivant les principes retenus dans le présent jugement ;

pour le surplus, déclare le recours non justifié, et en déboute ;

fait masse des frais et les impose pour deux tiers au demandeur, et pour un tiers à l'Etat.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 22 octobre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 24 octobre 2014
Le greffier du tribunal administratif